



**GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE EMPRESAS**

Curso académico 2020/2021

TRABAJO FIN DE GRADO

**LA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS:
UNA REVISIÓN DE LA NORMATIVA CONTABLE
INTERNACIONAL**

**PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS:
A REVIEW OF INTERNATIONAL ACCOUNTING
REGULATIONS**

AUTOR: Sergiu Stefanuca

DIRECTORA: Gemma Hernando Moliner

Julio 2021

ÍNDICE

SIGLAS Y ACRÓNIMOS	3
RESUMEN.....	4
ABSTRACT	4
1. INTRODUCCIÓN	5
2. REVISIÓN CONCEPTUAL SOBRE ESTADOS FINANCIEROS	5
2.1 Introducción.....	5
2.2. Los estados financieros: Definición y clasificación.....	6
2.3. La importancia de regular la presentación de los estados financieros	
.....	7
3. ANÁLISIS DE NORMAS CONTABLES VIGENTES SOBRE PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.....	8
3.1. Objetivos y metodología	8
3.2 Estructura del análisis comparativo	8
3.3 Normativa emitida por el IASB: NIC 1 y NIIF para Pymes. Interpretaciones y enmiendas.	8
3.4 Normativa contable americana (US GAAP) en materia de presentación de estados financieros.	12
3.5 Normativa contable española sobre presentación de estados financieros.....	12
3.6. Análisis comparado	13
3.6.1. Resultados: diferencias y similitudes.....	13
3.6.2. Interpretación de los resultados	18
4. APLICACIÓN PRÁCTICA: Presentación del Estado de Resultados según las referencias normativas revisadas	
.....	21
5. CONCLUSIONES	25
6. BIBLIOGRAFIA.....	26

SIGLAS Y ACRÓNIMOS

IASB	International Accounting Standard Board
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
PGC	Plan General de Contabilidad
UE	Unión Europea
IFRS	International Financial Reporting Standards
US-GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
FASB	Financial Accounting Standards Board
DGS	Dirección General de Seguros
CNMV	Comisión Nacional de Mercado de Valores
SEC	Security and Exchange Commission

RESUMEN

Este trabajo se enmarca en el campo de la contabilidad, y en particular, dentro de la línea de investigación de contabilidad internacional dedicada al análisis de normas contables.

El tema particular de este trabajo es el de la “presentación de los estados financieros”, el cual surge como consecuencia de la importancia de un diagnóstico económico y financiero de una entidad a partir de sus estados financieros, para lo cual tales estados financieros se deben dotar de una estructura y unas características consensuadas que posibiliten la comparabilidad y con ello, el análisis de los estados financieros.

El objetivo de este trabajo es revisar las distintas referencias normativas que abordan el establecimiento de las bases para presentar los estados financieros de una entidad. Entre dichas referencias normativas se consideran las emitidas por el IASB, las emitidas por el US GAAP y la española; a fin de proceder a su comparación y obtener algunas diferencias entre ellas. En relación con las primeras, el estudio abarca tanto la Norma Internacional de Contabilidad número 1 como la Norma Internacional de Información Financiera para Pymes relativa al mismo tema, y las interpretaciones y las enmiendas a dichas normas. En el cuarto capítulo de este trabajo se presenta una aplicación práctica relacionada con el Estado de resultados que complementa el análisis comparativo de las referencias normativas. En el último capítulo de este trabajo se presentan las conclusiones alcanzadas.

PALABRAS CLAVE

Estados Financieros, materialidad, imagen fiel, comparabilidad de la información, NIC, NIIF, US GAAP.

ABSTRACT

This project is framed in accounting field, particularly, related with the investigation of the international accounting dedicated to analysing accounting standards.

The objective of this project is the presentation of the financial statements, which arises as a consequence of the importance of an economic and financial diagnosis of an entity based on its financial statements, for which such financial statements must be provide a structure and agreed characteristics that enable comparability and thus, the analysis of the financial statements.

The main objective of this work is to revise the different normative references that address the establishment of the bases for presenting the financial statements of an entity. With this normative reference we are considering that one's elaborated by IASB, US GAAP and Spanish ones; with the main objective can compare and obtain the differences between them. Considering the first ones, the study covers the International Standard Board nº1 as an international financial reporting standard for small and medium companies related with the same topic, and the interpretations and amendments of this standards. In the fourth chapter of this work, we have a practical enlargement related with the income statement that complete the comparative analysis of the normative references. In the last chapter of this work will be developed the reached conclusions.

KEYWORDS

Financial Statements, materiality, true and fair view of equity, information comparability, IASB, FASB.

1. INTRODUCCIÓN

La contabilidad es una actividad muy antigua. Se tiene constancias de que los primeros registros se han elaborado hace más de 5.000 años. Las personas siempre han tenido que llevar cuentas, dejar constancias de datos relativos a su vida económica y financiera, llevar un cierto control de los bienes que tenía etc. De ahí, con el paso del tiempo el estudio de la contabilidad sobre una base científica tuvo su primera manifestación escrita con publicación en el año 1494.

Gracias al fenómeno de globalización, personas de distintos países ha empezado a tener interconexión con otras culturas y naciones y todo ello afectó al mundo económico, político, social y tecnológico. Al tener una gran libertad y facilidad de desplazarse por el mundo y gracias a las nuevas tecnologías y la aparición del internet, muchas personas lo han visto como una oportunidad en la que se podía sacar beneficios económicos interactuando con empresas de distintos países. La búsqueda de información contable comparable independientemente del país de origen derivó en el proceso de armonización contable y con ello en la publicación de las normas internacionales de contabilidad (NIC) más tarde, normas internacionales de información financiera (NIIF).

Entre dichas normas, destacamos en este trabajo, las relativas a los estados financieros, tema en el que se centra este trabajo. El tema particular de este trabajo es el de la “presentación de los estados financieros”, el cual surge como consecuencia de la importancia de un diagnóstico económico y financiero de una entidad a partir de sus estados financieros, para lo cual tales estados financieros se deben dotar de una estructura y unas características consensuadas que posibiliten la comparabilidad y con ello, el análisis de los estados financieros.

El objetivo de este trabajo es revisar las distintas referencias normativas que abordan el establecimiento de las bases para presentar los estados financieros de una entidad. Entre dichas referencias normativas se consideran las emitidas por el IASB, las emitidas por el US GAAP y la española; a fin de proceder a su comparación y obtener algunas diferencias entre ellas. En relación con las primeras, el estudio abarca tanto la Norma Internacional de Contabilidad nº1 como la Norma Internacional de Información Financiera para Pymes relativa al mismo tema, y las interpretaciones y las enmiendas a dichas normas. En el cuarto capítulo de este trabajo se presenta una aplicación práctica relacionada con el Estado de resultados que complementa el análisis comparativo de las referencias normativas. En el último capítulo de este trabajo se presentan las conclusiones alcanzadas.

2. REVISIÓN CONCEPTUAL SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

2.1. Introducción

Los estados financieros de una empresa son unos documentos de obligada formulación que recogen información de todas las operaciones que realiza la empresa durante un ejercicio económico que normalmente coincide con el año natural. Al ofrecer toda la información contable de la empresa de manera resumida, los estados financieros son una herramienta útil para conocer cuál es la salud económica y financiera de la empresa.

Los estados financieros deben representar la imagen fiel de la empresa, entendiéndose por esta como una representación fiable y auténtica de los datos que nos proporcionan los estados contables. Con el proceso de la armonización contable, los estados financieros que se formulan según las NIC NIIF, US GAAP y las normas

españolas suelen tener un cierto grado de homogeneidad con el fin de que sean comparables los datos proporcionados por los estados financieros de distintas empresas en distintos países, y también con la información de la misma empresa refiriéndose a períodos anteriores para ver la evolución de la misma.

En España, las pequeñas y medianas empresas, para la formulación de sus estados financieros, siguen el PGC para PYMES, las grandes empresas el PGC o también tienen libertad de acogerse a las NIC / NIIF elaboradas por el IASB, y las cotizadas en alguna Bolsa de valores de la UE tienen la obligación de hacer sus cuentas según las NIC / NIIF. También hemos de mencionar que las empresas que se acogen a las normas del IASB, tienen la obligatoriedad de seguir con ellas sin tener la posibilidad de retroceder a las normas utilizadas anteriormente. En Estados Unidos, las entidades siguen las normas US GAAP y las entidades que cotizan en la bolsa de valores formulan sus estados financieros siguiendo las regulaciones de la SEC.

2.2. Los estados financieros: definición y clasificación

Los estados financieros se clasifican en: Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados, Estado de Flujo de Efectivo, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y la Memoria y en el caso de las PYMES en España son solo el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria.

Estado de situación financiera (Balance de Situación) – es una cuenta anual, que es obligatoria para todas las empresas. En ella se representa por un lado la parte económica de la empresa y por otro lado la parte financiera de la misma. En la parte económica o lo que es el activo de una empresa, nos encontramos con los bienes y derechos que tiene la empresa y que se utilizan para llevar a cabo las operaciones corrientes. Suele estructurarse de la siguiente manera: primero van los bienes/derechos no corrientes, eso quiere decir que son los bienes/derechos que permanecerán dentro de la empresa más de un ejercicio económico. Después nos encontramos con los bienes y derechos corrientes o a corto plazo, los que permanecerán en la empresa menos de un ejercicio económico y, normalmente cada uno de ellos se ordenan de menor a mayor liquidez. En la parte financiera del Estado de Situación Financiera nos encontramos con tres secciones, por un lado, tenemos el Patrimonio neto, donde se muestran las aportaciones de los socios, subvenciones, resultados de ejercicios de otros años etc. En la segunda sección de esta parte nos encontramos con el pasivo no corriente, en el que se refleja las deudas que tiene la empresa con terceros a largo plazo y, por último, en la última sección nos encontramos con el pasivo corriente, en el que viene detallada la deuda que tiene la empresa a corto plazo.

Estado de Resultados y Otro Resultado Global (Cuenta de Pérdidas y Ganancias) es otra cuenta anual que nos resume todos los ingresos y gastos que genera una empresa durante un ejercicio económico. Con la sustracción de los gastos a los ingresos obtenemos el resultado de la entidad, que no es más que el importe que realmente ha ganado la empresa en su ciclo de explotación. Esta cuenta es de obligada formulación tanto para las PYMES como para las grandes empresas, tanto para las empresas que las formula según el PGC, como en las empresas que siguen las NIC / NIIF y las que se acogen a los US GAAP.

El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto es otra cuenta anual obligatoria en España para las empresas que realizan sus contabilidades de acuerdo con el PGC, las empresas que se acogen a las NIC – NIIF, y en Estados Unidos las que coticen en bolsa y formulan sus cuentas según las US GAAP. Este estado financiero nos proporciona información acerca de los movimientos de las partidas que engloban el patrimonio neto durante el ejercicio económico. El ECPN consta de dos partes diferenciadas, Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos y Estado Total de Cambios

en el Patrimonio Neto. En la primera parte nos encontramos con ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio, los reconocidos en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y los registrados directamente en el Patrimonio Neto. La segunda parte del ECPN refleja los movimientos producidos en el Patrimonio Neto durante el ejercicio económico.

El estado de flujos de efectivo es otra cuenta anual que no es obligatoria para Pymes, pero sí para el resto de las empresas. Este estado financiero nos informa sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio. Dicho estado financiero nos da información detallada sobre los cobros y los pagos que realiza la empresa durante el año.

Y por último, la *Memoria* o las *Notas* es el último estado financiero obligatorio para todas las empresas. Este estado financiero es el que completa y amplía la información detallada contenida en los demás estados financieros que integran las cuentas anuales. La finalidad última de este estado financiero también es mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

2.3. La importancia de regular la presentación de los estados financieros.

El objetivo de la contabilidad financiera es generar y suministrar información útil acerca de la situación financiera de una entidad. Esta información puede ser útil para una multitud de usuarios a la hora de tomar decisiones basándose en dicha información, que pueden ser tanto para usuarios internos como externos. Para que dicha información sea útil, la información generada y suministrada debe tener claridad y fiabilidad y para ello se basa en principios contables o hipótesis tales como comprensibilidad, comparabilidad, fiabilidad, devengo etc. todo ello con el objetivo de representar la imagen fiel de la entidad. Dicha información se plasma en los estados financieros.

La presentación de los estados financieros está regulada por el Marco Conceptual de la Contabilidad en el caso de España PGC 2007, IASB en el caso de las empresas que se acogen a las NIC NIIF y US GAAP para las empresas de Estados Unidos, que consiste en un conjunto de normas, fundamentos y principios que regulan y especifican el reconocimiento y valoración de los elementos de estados financieros, la preparación y presentación de los mismos siendo el objetivo principal de estos marcos la emisión y revisión de distintas normas que afecten a la presentación de los estados financieros, interpretación de la información contenida en dichos estados financieros y la entrega de información a todos los interesados en la emisión de normas de contabilidad, acerca de las bases utilizadas en dicho proceso.

Tal y como se ha mencionado anteriormente, los estados financieros son una herramienta útil tanto para usuarios internos de una entidad como para sus stakeholders. Gracias a los estados financieros podemos ver las variaciones y evoluciones por las que pasa una entidad durante un período específico, si la empresa tiene problemas económicas o financieras, a los gerentes de la empresa les proporciona información del dominio de donde provienen los problemas, por otro lado, si a la entidad le va bien, puede atraer a nuevos inversores, u obtener fuentes de financiación ajena como los bancos sin tener un coste de deuda elevado.

La regulación de los estados financieros hace que dichos estados tengan una estructura y elementos comunes, de esta manera se puede comparar los estados financieros de una empresa con la de otra, sin dificultades para la comprensión de la información contenida, y también para los gerentes de una entidad les es útil comparar la información de la entidad con los períodos anteriores para ver las evoluciones, desviaciones, el control de los distintos objetivos que pueda tener la entidad etc. A los

inversores les interesa comparar esta información para saber principalmente el riesgo y la rentabilidad que pueden tener al aportar sus fondos en una entidad u otra.

3. ANÁLISIS DE NORMAS CONTABLES VIGENTES SOBRE PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

3.1. Objetivos y metodología.

Debido a la armonización contable, las normas tienden a ser cada vez más parecidas en todo el mundo, aún así, aparte de las similitudes que podemos observar al comparar una norma con otra, hay muchas diferencias significativas que dificultan la comparabilidad de los estados financieros de una empresa con otra dependiendo de la normativa que aplique.

El objetivo de dicho análisis es analizar las distintas normas que regulan las presentaciones de los estados financieros según el marco español, IASB y US GAAP.

Dicho trabajo se ha realizado conforme a una revisión bibliográfica consistente en una búsqueda detallada de las normas vigentes que regulan la presentación de los estados financieros según las distintas normas citadas anteriormente para poder ver las diferencias más significativas que pueda haber entre una norma u otra.

3.2. Estructura del análisis comparativo

Para la evaluación de las principales diferencias que puede haber entre una norma u otra, en primer lugar, se analizan las Normas Internacionales de Información Financiera y las NIIF para las PYMES en relación con la presentación de estados financieros, la normativa contable americana (US GAAP) y la normativa española.

Por último, se hace una comparación de las diferencias y similitudes más relevantes que afecten a la presentación de los estados financieros utilizando una norma u otra.

3.3. Normativa emitida por el IASB: NIC 1 y NIIF para Pymes. Interpretaciones y enmiendas.

La Norma Internacional de Contabilidad número 1 se refiere a la presentación de estados financieros. El objetivo de esta norma es establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósito de información general, para asegurar la comparabilidad de los mismos, tanto con los estados financieros de la propia entidad correspondientes a ejercicio anteriores, como con los de otras entidades. Esta norma establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, directrices para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido.

Una entidad aplicará esta norma al preparar y presentar estados financieros con propósitos de información general conforme a las NIIF, siendo las otras NIIF las que establecen los requerimientos de reconocimiento, valoración y revelación de información para transacciones y otros sucesos de carácter específico.

Esta norma utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, incluyendo aquellas pertenecientes al sector público. Las entidades sin ánimo de lucro que apliquen esta norma, llevando a cabo sus actividades en el sector privado o en el sector público, se pueden ver obligadas a modificar las descripciones utilizadas para ciertas partidas de los estados financieros, e incluso a cambiar las denominaciones de los estados financieros.

Según la NIC 1, el objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, el rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas.

Una entidad presentará con el mismo nivel de importancia todos los estados financieros que formen un conjunto completo de estados financieros. El conjunto completo de estados financieros está comprendido por:

- Un Estado de Situación Financiera al final del ejercicio
- Un estado de resultados y de otro resultado global del ejercicio
- Un estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio
- Un estado de flujos de efectivo del ejercicio
- Notas que incluyan las políticas contables significativas y otra información explicativa
- Información comparativa con respecto al ejercicio anterior tal como se especifica en los párrafos 38 y 38A de la NIC 1
- Un estado de situación financiera al comienzo del ejercicio anterior, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros de acuerdo con los párrafos 40A a 40D de la NIC 1.

Las interpretaciones que se refieren a esta norma son las CINIIF (interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera) y SIC (el antiguo Comité de Interpretaciones). En cuanto a las CINIIF y SIC que afectan a la NIC 1 tenemos las siguientes:

- CINIIF 1: cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares. Esta interpretación se aplicará a los cambios en la valoración de cualquier pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similares que se hayan reconocido como parte del coste de un elemento de inmovilizado material de acuerdo con la NIC 16 y como un pasivo de acuerdo con la NIC 37. El párrafo 3 de esta Interpretación nos habla sobre cómo deben contabilizarse los distintos hechos cuyos efectos son un cambio en la valoración de un pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similar. Los cambios que puede haber en dichos pasivos que se deriven de cambios en el importe o en la estructura temporal de las salidas de recursos que incorporan beneficios económicos requeridas para cancelar la obligación o un cambio en el tipo de descuento, y si el activo correspondiente se valora utilizando el modelo de revalorización, la NIC 1 requiere la revelación en el estado de resultados global de cada componente de otro ingreso o gasto global. Al cumplir con este requerimiento, el cambio en las reservas de revaluación que surja por una variación en el pasivo se identificará y revelará por separado.
- CINIIF 14: límite de un activo por prestaciones definidas, obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción. Esta Interpretación se aplica a todas las prestaciones definidas post-empleo y a otras prestaciones definidas a los empleados a largo plazo. A efectos de esta Interpretación, obligaciones de mantener un nivel mínimo de financiación son cualesquiera exigencias de financiar un plan de prestaciones definidas post-empleo u otro plan de prestaciones definidas a largo plazo. En cuanto a la disponibilidad de

reembolso o reducción en aportaciones futuras, y de acuerdo con la NIC 1, la entidad revelará información sobre los datos clave para la estimación de la incertidumbre en la fecha del balance siempre que lleven asociados un riesgo significativo que suponga cambios materiales en el importe en libros del activo o pasivo neto de balance. Esto puede incluir revelaciones acerca de cualquier restricción sobre la realización presente del superávit o sobre el criterio utilizado para determinar el importe de la prestación económica que vaya a surgir.

- CINIIF 17: Distribuciones a los propietarios de activos distintos al efectivo. Esta Interpretación se aplicará a las siguientes categorías de distribuciones de activos no recíprocas realizadas por una entidad a sus propietarios cuando actúan como tales:
 - distribuciones de activos distintos al efectivo
 - distribuciones que dan a los propietarios la posibilidad de elegir entre recibir activos distintos al efectivo u otra alternativa en efectivo.
La NIC 1 requiere que una entidad presente información detallada de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio neto o en las notas a los estados financieros.
- SIC7: Introducción al euro. Desde el 1 de enero de 1999 el euro será una moneda autónoma y los tipos de conversión entre el euro y las monedas de los países participantes quedarán irrevocablemente fijados, es decir que a partir de esa fecha quedará eliminado el riesgo de posteriores diferencias de cambio entre esas monedas. Esta norma afecta a todos los estados financieros.
- SIC 15: Arrendamientos operativos – incentivos. El párrafo 3 de dicha interpretación nos habla del deber de reconocer como parte integrante de precio neto acordado todos los incentivos derivados del acuerdo de renovación o constitución de un nuevo arrendamiento operativo. En el párrafo 4 hace referencia al coste que debe reconocer el arrendador. Y en los párrafos 5 a 6 del reconocimiento del ingreso agregado de los incentivos y los costes incurridos respectivamente.
- SIC 25: Impuesto sobre ganancias. Cambios en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas. La interpretación nos habla que dichos cambios solo tienen que dar lugar a incrementos o disminuciones en los importes reconocidos en el resultado. Las consecuencias fiscales corrientes y diferidas de un cambio en la situación fiscal deberán incluirse en el resultado del ejercicio, a menos que las consecuencias asociadas a transacciones y hechos que dieron lugar, en el mismo o diferente ejercicio, a un cargo o crédito directos en el importe reconocido del patrimonio neto o en el importe reconocido en otro resultado global. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a cambios en el importe reconocido del patrimonio, ya sea en el mismo o en diferente ejercicio deberán cargarse o acreditarse directamente a patrimonio. Aquellas consecuencias fiscales que estén asociadas a importes reconocidos en otro resultado global deberán reconocerse en otro resultado global.
- SIC 29: información a revelar – acuerdos de concesión de servicios. Todos los aspectos de un acuerdo de concesión de servicios deberán ser considerados a la hora de determinar las revelaciones apropiadas en las notas. En el párrafo 6 de dicha interpretación tenemos la información que deberá revelar el concesionario y el concedente y en el párrafo 7 nos explica cómo debe ser suministrada dicha información.
- SIC 32: Activos intangibles. Costes de sitios web. Cuando la entidad incurre en desembolsos por servicios de alojamiento de internet del sitio web de la entidad, dichos desembolsos se reconocerán como gastos cuando se reciban

los servicios. El sitio web será considerado Activo intangible si cumple con los requerimientos de la NIC 38.

En cuanto a las enmiendas que se refieren a la NIC 1 tenemos las siguientes:

- El IASB publicó en febrero de 2021 una enmienda que supone modificaciones a la NIC 1 y al Documento de Prácticas de las NIIF 2. Dicha enmienda se refiere a la información a revelar sobre políticas contables. Las empresas deben revelar información material sobre las políticas contables y aplicar el concepto de importancia relativa a las revelaciones de políticas contables. Dicha enmienda estará en vigencia en 2023.
- Otra enmienda que nos encontramos que modifica la NIC 1 es la Clasificación de Pasivos como Corrientes o No corrientes, que se publicó en 2020 y entrará en vigor en 2023. Dicha enmienda nos informa sobre los siguientes aspectos:
 - aclaran que la clasificación de pasivos como corrientes o no-corrientes se basa en los derechos que existan al final del período de presentación de reporte.
 - especifican que la clasificación no es afectada por expectativas acerca de si la entidad ejercerá su derecho a diferir la liquidación de un pasivo.
 - explica que los derechos existen si al final del período de presentación de reporte se cumplió con los acuerdos de pago
 - introduce una definición de liquidación para aclarar que la liquidación se refiere a la transferencia, a la contraparte, de efectivo, instrumentos de patrimonio, otros activos o servicios
 - son efectivas para los períodos anuales que comiencen en o después del 1 de enero de 2022, con aplicación temprana permitida.
 - son aplicadas retrospectivamente.
- También se ha cambiado la definición de materialidad con la publicación de una enmienda en el año 2018, por la cual la materialidad se entiende que la información es material si su omisión, ocultamiento o inexactitud puede influir razonablemente en las decisiones que toman los usuarios primarios de los estados financieros de propósito general, con base en estos, los cuales proporcionan información financiera sobre una entidad específica.
- Otra enmienda que ha modificado la NIC 1 es la Iniciativa sobre Información a Revelar que se publicó en 2015. Con dicha enmienda se modifican los párrafos 10, 31, 54 y 55, 82A, 85, 113 y 114, 117, 119 y 122, se añaden los párrafos 30A, 55A, 85A, 85B y 139P y se eliminan los párrafos 115 y 120 de la NIC 1. Los párrafos 29, 30, 112, 116, 118 y 121 no se han modificado, pero se han incluido para facilitar una referencia.
- Y por último, la primera enmienda publicada debido a la cual se ha modificado la NIC 1 es la Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral que se publicó en el año 2012.

Por otro lado, el IASB también ha emitido desde el año 2009 las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES. Las NIIF para las PYMES establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros sucesos y condiciones que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. Dicha norma hace referencia a la presentación razonable de los estados financieros, en los que se tiene que representar razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad. Al igual que en el caso de la NIC 1, las empresas cuyos estados financieros cumplen la NIIF para PYMES debe efectuar en las notas una declaración explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. En el caso de la NIIF para PYMES, el conjunto completo de estados financieros comprende los siguientes estados:

- Un estado de situación financiera
- Un estado de resultado integral o un estado de resultados separado y un estado de resultado integral separado
- Un estado de cambios en el patrimonio
- Un estado de flujos de efectivo
- Notas que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

3.4. Normativa contable americana (US GAAP) en materia de presentación de estados financieros.

Al igual que sucede con las NIC NIIF y la norma española, en Estados Unidos tenemos los US GAAP que son los principios de contabilidad generalmente aceptados. Dichos principios son utilizados por las empresas estadounidenses o las empresas que cotiza en alguna bolsa de valores de Estados Unidos.

El objetivo de los GAAP es la armonización y homogeneización de la información contable y financiera con el fin de que las empresas represente una imagen fiel de sus estados financieros. Dichas normas y principios han sido elaboradas por las siguientes entidades e instituciones:

- Financial Accounting Standard Board (FASB).
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).
- Securities and Exchange Commission (SEC).
- Governmental Accounting Standards Board (GASB).
- Government Finance Officer Association (GFOA).

La norma que regula la presentación de los estados financieros bajo los US GAAP es la ASC 205 (Accounting Standards Codification). Dicha norma está dividida en 4 subtemas:

- General ASC 205-10
- Operaciones Discontinuas ASC 205-20
- Bases contables de liquidación ASC 205-30
- Empresa en funcionamiento ASC 204-40

Al igual que en el caso de las NIC NIIF, los US GAAP nos habla sobre el conjunto de estados financieros que se deben presentar. En Estados Unidos, las reglas de presentación de los estados financieros en la ASC 205 se alinean estrechamente con las regulaciones de la SEC, excepto en ciertas circunstancias en las que la SEC puede requerir requisitos más específicos.

3.5. Normativa contable española sobre presentación de estados financieros.

En España, las cuentas anuales se elaboran de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, el PGC de 2007, PGC 2007 para PYMES.

En actualidad, en España, los órganos competentes para emitir normas contables son el ICAC, el Banco de España, CNMV y DGS. Por otro lado, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España es una institución privada con personalidad jurídica propia que agrupa a los censores jurados de cuentas de España y a las sociedades de auditoría de cuentas constituidas de acuerdo con las reglas previstas legalmente. También está reconocida como una Corporación de Derecho Público vinculada al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital. Dicha institución es representativa de los profesionales y sociedades de auditoría de cuentas que operan en España.

En el plan General de Contabilidad tenemos todas las especificaciones acerca de cómo se debe hacer la presentación de los estados financieros, las bases de presentación de las cuentas anuales, los requisitos y los componentes de las mismas. Las empresas que siguen el PGC deberán presentar al final de su ejercicio económico las siguientes cuentas anuales:

- Balance
- Cuenta de Pérdidas y Ganancias
- Estado de flujo de efectivo
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
- Memoria

Las empresas que reúnen ciertos requisitos pueden elaborar el Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la memoria abreviada.

En el caso de las PYMES en España se les da la facilidad de presentar solamente el Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria.

3.6. Análisis comparado

3.6.1. Resultados: diferencias y similitudes

Comparación de la NIC 1 con US GAAP:

En ambos marcos la presentación de los estados financieros es muy parecido.

En primer lugar, podemos observar que el objetivo de ambas normas no difiere sustancialmente ya que las dos tienen el objetivo de proporcionar una presentación fiel de las cuentas anuales. El IASB ha logrado su objetivo principal de establecer una norma general de información financiera que proporcione comparabilidad y transparencia.

Al comparar la forma general y los componentes de los estados financieros de acuerdo con las NIC NIIF y US GAAP podemos observar diferencias significativas, mientras que las bases de la formulación de las cuentas no se difieren tanto. Según ambos marcos, las cuentas anuales se tienen que preparar siguiendo el principio de empresa en funcionamiento. Sin embargo, las normas de los US GAAP no proporcionan una guía específica con respecto al principio de empresa en funcionamiento y otra información a revelar, pero proporciona requisitos para la valoración, reconocimiento y otra información a revelar si la liquidación del negocio es inminente.

En cuanto a la estructura de los componentes de los estados financiero como el Estado de Situación Financiera o el Estado de Resultados, no hay requerimientos por parte de FASB (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD) sobre cómo preparar los Estados de Situación Financiera y Estado de Resultados de acuerdo con las normas US GAAP, aparte de algunas especificaciones detalladas para las empresas que cotizan en la SEC (Bolsa de Valores de Estados Unidos)

Por otro lado, la NIC 1 no requiere una estructura y diseño general para los componentes de los estados financieros, pero es menos prescriptiva que los requisitos vigentes en Estados Unidos. Además, la NIC 1 proporciona una guía más específica que los US GAAP con respecto a la presentación de los estados financieros y los requisitos mínimos que se deben incluir. Nos podemos encontrar con un diseño particular y diferencias de clasificación. Aparte de algunas diferencias conceptuales entre la NIC 1 y sus normas relacionadas con US GAAP, ambas tienen como objetivo presentar los estados financieros que representen la imagen fiel de las empresas.

Según los US GAAP, un conjunto completo de estados financieros incluye el Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados, Estado de Flujos de Efectivo y las Notas que acompañan a los estados financieros. El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto no es obligatorio, pero en la práctica casi siempre se hace. Por otro

lado, según las NIC NIIF el conjunto completo de estados financieros incluye el Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados, Estado de Flujos de Efectivo, Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y las Notas que acompañan a los estados financieros.

Las diferencias más significativas son las siguientes:

Estado de Situación Financiera (Balance)

A diferencia de los US GAAP, según la NIC 1 hay una lista mínima de elementos que se tienen que presentar. Sin embargo, las regulaciones de la SEC piden unos requerimientos más detallados que los que nos podemos encontrar en las NIC NIIF.

Otra diferencia con la que nos podemos encontrar es que US GAAP no requiere un tercer Estado de Situación Financiera, mientras que en el caso de las NIIF, las empresas tienen que presentar un tercer Estado de Situación Financiera al comienzo del ejercicio anterior además de los estados financieros comparativos mínimos requeridos cuando aplica una política contable retroactivamente, cuando realiza una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros o reclasifica partidas en sus estados financieros y todos estos cambios produzcan efectos significativos en la información del Estado de Situación Financiera al comienzo del ejercicio anterior.

En la presentación del Estado de Situación Financiera, las NIIF requieren información comparativa con el año anterior mientras que los US GAAP permite integrar solamente los datos correspondientes del ejercicio económico en el que se formulan los estados financieros. Por otro lado, a las empresas de Estados Unidos que cotizan, las SEC les requiere una comparación del Estado de Situación Financiera de dos y de tres años para el resto de los estados financieros.

Las NIIF requieren una clasificación en el Estado de Situación Financiera entre el corriente y el no corriente, excepto cuando la presentación de liquidez proporcione información más relevante y confiable y en este caso la clasificación se hará según el grado de liquidez. En cambio, según los US GAAP se puede hacer un estado de situación financiera clasificado o no clasificado.

Los US GAAP no requiere ningún mínimo de elementos a incluir para la presentación del Estado de Situación Financiera, exceptuando las reglas de la SEC que son más rigurosas, en cambio las NIIF requieren un mínimo en ciertas cuentas de activo, pasivo y patrimonio neto.

La información a presentar en el Estado de Situación Financiera según la NIC 1 es la siguiente:

- Inmovilizado material
- Inversiones inmobiliarias
- Activos intangibles
- Activos financieros
- Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación
- Activos biológicos que estén dentro del alcance de la NIC 41 (Agricultura)
- Existencias
- Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar
- Efectivo y otros medios líquidos equivalentes
- El total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en los grupos enajenables de elementos, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5
- Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar
- Provisiones
- Pasivos financieros
- Pasivos y activos por impuestos corrientes según las NIC 12

- Pasivos incluidos en los grupos enajenables de elementos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5
- Intereses minoritarios, presentados dentro del patrimonio neto
- Capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la dominante.

Por otro lado, podemos observar que, según las NIIF el formato general a presentar del Estado de Situación Financiera se estructura en activo no corriente y activo corriente por un lado, y por otro lado tenemos el patrimonio, pasivo no corriente y pasivo corriente. En cambio, según los US GAAP se suelen presentar activos y pasivos corrientes antes que los no corrientes.

Otra diferencia que nos encontramos en las cuentas que se incluyen en la presentación del Estado de Situación Financiera es el descubierto bancario. Según los US GAAP se considera como un pasivo en el balance y en cuanto a la NIC, se hace una clara distinción (NIC 7) entre los préstamos y los descubiertos que se incluyen en el balance. Los descubiertos bancarios se clasifican como un componente del efectivo y otros medios líquidos si se considera parte integral de la gestión del efectivo de la empresa.

Otra diferencia que nos podemos encontrar en cuanto a los componentes incorporados en el estado de situación financiera son los activos y pasivos por impuesto diferido. Las NIIF prohíben que estos activos y pasivos se clasifiquen como corrientes mientras que los US GAAP requiere una clasificación en el corriente o no corriente según la naturaleza del activo o pasivo subyacente.

Estado de Resultados (Cuenta de Pérdidas y Ganancias)

En el Estado de resultados nos pasa lo mismo que en el Estado de Situación Financiera, según las NIC NIIF hay una lista mínima de elementos que debemos tener presentes a la hora de presentar los estados financieros mientras que en Estados Unidos solo para las empresas que cotizan en la SEC se requieren más detalles.

Las normas de IASB permiten que el Estado de Resultados sea presentado en un Estado de Resultados Integral o en dos Estados que constan de un Estado de Resultados Separado y un Estado de Resultados Integral como sucede con los US GAAP

En cuanto a la presentación del Estado de Resultados y Otro Resultado Global, US GAAP permite que dicho estado se presente de una de las siguientes formas:

- En un estado de resultados integral
- Dos estados de resultados que comprenden por un lado el estado de resultados separado y un estado de resultados integral.
- En el estado de cambios en el patrimonio Neto.

Por otro lado, el Estado de Resultados según las NIIF se puede presentar de las siguientes formas:

- Un estado de resultado integral
- Dos estados de resultados que comprenden por un lado el estado de resultados separado y un estado de resultados integral.

También en la presentación del estado de resultados los US GAAP no requiere ningún mínimo de información a incluir, exceptuando las reglas de la SEC, en cambio las NIIF requieren un mínimo de información que se debe incluir que es la siguiente:

- Los resultados
- El otro resultado global total
- El resultado global del ejercicio, compuesto por el total de los resultados y otro resultado global

Además de las secciones de resultados y otro resultado global, las entidades deberán presentar las partidas mencionadas en la NIC 1 81b e información a presentar en la sección de resultados o en el estado de resultados detallados en la NIC 1 82 y 82a

En la presentación del estado de resultados, US GAAP define la mayoría de las medidas claves, excluidas las ganancias operativas, que se deben presentar. Por otro lado, las regulaciones de la SEC definen ciertas medidas y proporcionan requisitos y limitaciones sobre la capacidad de las empresas públicas para divulgar medidas que no sean GAAP. En cambio, las NIIF no definen medidas claves en cuanto a la presentación del estado de resultados. Acogiéndose a las NIIF, las entidades pueden usar medidas no estandarizadas, creando diversidad en la práctica con respecto a las paridas, los títulos y los subtotales del estado de resultados.

Las NIIF permiten que los gastos que se incluyen en el estado de resultados se puedan clasificar por naturaleza o utilizar una clasificación funcional que son los que muestran los tipos de costos y gastos atendiendo a su contribución a los diferentes niveles de utilidad o pérdida dentro del estado de resultado integral. En el caso de que se utilice la clasificación funcional, se requiere información específica en las notas acerca de la naturaleza de los gastos. Por otro lado, los US GAAP no requiere ningún tipo de clasificación en concreto, pero la SEC requiere que se utilice la clasificación funcional.

Otra diferencia que nos podemos encontrar en el estado de resultados se refiere a los elementos extraordinarios. Según los US GAAP los elementos extraordinarios se incorporan por separado en el estado de resultados, en cambio las NIIF prohíben los elementos extraordinarios, pero los principales ingresos y gastos se revelan en el estado de resultados o en las notas explicativas.

Estado de Cambio en el Patrimonio Neto

En cuanto a la presentación de dicho estado financiero, las NIC NIIF no permiten que los componentes del Estado de Resultados Integral se presenten en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto en lugar del Estado de Resultados Integral, en cambio según los US GAAP sí que se puede hacer.

Otra diferencia significativa que encontramos en la presentación del estado de cambio en el patrimonio neto es la terminología, utilizando las NIIF nos encontramos con “otras reservas”, en cambio los US-GAAP usan la terminología “otros ingresos integrales acumulados” que sirve para identificar los elementos de ingresos y gastos requeridos por otras normas o interpretaciones para ser reconocidos directamente en el patrimonio neto.

Tal y como sucede con otros estados financieros, los US GAAP no requieren un mínimo de información a incluir mientras que la NIC 1 nos proporciona una lista de información a presentar en dicho estado financiero que es la siguiente:

- El resultado global total del ejercicio, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la dominante y los atribuibles a las participaciones no dominantes.
- Por cada componente del patrimonio neto, los efectos y la aplicación o reexpresión retroactivas reconocidos de acuerdo con la NIC 8
- Por cada componente del patrimonio neto, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del ejercicio, revelando por separado (como mínimo) los cambios resultantes de:
 - Resultados
 - Otro resultado global, y
 - Transacciones con los propietarios en su calidad de tales, mostrando por separado las aportaciones y realizadas por los propietarios y las distribuciones a éstos y los cambios en las participaciones en la propiedad de dependientes que no den lugar a una pérdida de control

La NIC 1 también nos informa acerca de la información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio neto o en las notas en los artículos 106A a 110.

Estado de Flujos de Efectivo.

En el caso de las NIIF, nos permite presentar el Estado de Flujos de efectivo tanto mediante el método directo como indirecto agrupando los flujos de efectivo en flujos de explotación, de inversión y en flujos de financiación. En el caso de los US GAAP es similar.

En cuanto a la clasificación de intereses y dividendos nos encontramos con una diferencia de clasificación, según las NIIF los intereses y dividendos pagados se pueden clasificar como flujos de explotación o de financiación, y los intereses y dividendos recibidos también pueden clasificarse como un flujo de explotación o de las inversiones. En el caso de los US GAAP los dividendos recibidos y los intereses pagados y recibidos se clasifican como flujo de explotación y los dividendos pagados se clasificarán como flujos de financiación. Otra diferencia de clasificación que nos podemos encontrar comparando las NIIF con US GAAP es la clasificación de los impuestos, en el caso de los US GAAP, los impuestos pagados se clasifican como flujos de explotación, y en el caso de las NIIF dichos impuestos también se clasificarán como flujos de explotación excepto que se pueda determinar que dichos impuestos son específicos de actividades de financiación o de inversión.

Otra diferencia significativa que nos podemos encontrar en cuanto a ambos marcos que se refieren a la presentación de los estados financieros son los requerimientos para la presentación y revelación de información sobre flujos de efectivo. Los US GAAP no tiene esos requerimientos mientras que la NIC 1.111 hace referencia a la NIC 7 donde se establecen dichos requerimientos.

Las Notas (Memoria)

En comparación con los US GAAP, las empresas que se acogen a las NIC NIIF tendrán más requisitos adicionales de información financiera en sus notas.

En cuanto a la presentación de las Notas, las NIIF requieren que se haga una declaración explícita en las notas de que los estados financieros se han formulado y cumplen bajo las NIIF. La ausencia de dicha información hace que todos los estados financieros no cumplan dicho requisito. La mayoría de las entidades que se acogen a las NIIF experimentan un aumento de información a incluir en las notas debido a los requisitos adicionales mencionados anteriormente. Las NIIF requieren una desagregación en las notas de las partidas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes mientras que US-GAAP no requiere esta desagregación. Ambos marcos requieren una información de las políticas sobre qué elementos se tratan como equivalentes de efectivo. Bajo los US-GAAP no se permite el incumplimiento de una norma contable si, en opinión de la gerencia, ese cumplimiento sería engañoso, en cambio bajo las NIIF sí que se permite el incumplimiento de una norma contable si, en opinión de la gerencia, ese cumplimiento sería engañoso. Si se utiliza este incumplimiento de la norma, se debe revelar la justificación del efecto de los mismos en las notas.

Comparación NIC 1 y NIIF para PYMES y Presentación de estados financieros según PGC 2007:

En primer lugar, la diferencia más significativa que nos encontramos en cuanto a la presentación de los estados financieros es que las NIIF no propone ningún formato para los estados en comparación con las normas rígidas de presentación del PGC.

En cuanto a la presentación del estado de situación financiera, la mayor diferencia que encontramos entre la NIC 1 y la normativa española es que según el PGC 2007 el

balance se elabora siguiendo una clasificación de las partidas del corriente y no corriente, mientras que según la NIC 1 tenemos dos opciones, por un lado se permite presentar los activos corrientes y no corrientes, así como los pasivos corrientes y no corrientes como categorías separadas en el estado de situación financiera, y por otro lado, hay una excepción, cuando la presentación basada en el grado de liquidez proporciona una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplica esa excepción, las empresas deben presentar todos los activos y pasivos de acuerdo con el grado de liquidez.

En el caso de la NIC 1, se puede compensar activos y pasivos o ingresos y gastos cuando otra NIC lo permita. En el PGC 2007 nos habla del principio contable de no compensación por el cual no se permite en ningún caso la compensación de partidas de activos y pasivos, o de ingresos y gastos.

En la presentación del estado de resultados o cuenta de pérdidas y ganancias podemos observar que según el PGC 2007 las cuentas de gastos y de ingresos se clasifican atendiendo a su naturaleza y, por otro lado, según la NIC 1 una entidad presentará un desglose de los gastos reconocidos en el resultado utilizando una clasificación basada en la naturaleza como en el caso de PGC 2007, o también se pueden clasificar según la función de los gastos e ingresos según la que proporcione una información que sea fiable y más relevante. Otra diferencia que podemos observar hace referencia a los Ingresos y Gastos Reconocidos, según las NIC NIIF se pueden incluir en el Estado de Resultado Global y en la norma española se incluyen en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

En cuanto al Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, según el PGC podemos observar que consta de dos partes, por un lado, tenemos el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos y el Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto, en cambio, la NIC 1 establece la opción de presentar los ingresos y gastos reconocidos en un único Estado de Resultados Globales o presentar dos estados, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias separada y el Estado de Resultados Globales.

En cuanto a la presentación del estado de flujos de efectivo, la mayor diferencia que nos podemos encontrar es que según la NIC 1 este estado financiero es siempre obligatorio, mientras que en España es obligatorio para las empresas que formulan el balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria según el modelo normal. Para las empresas que presentan los modelos abreviados y las empresas que aplican el PGC para PYMES dicho estado financiero es opcional. Las empresas que presentan el estado de flujos de efectivo según el PGC 2007 utilizan el método indirecto en los flujos de efectivo que proceden de las actividades de explotación, por otro lado, la NIC 1 nos permite utilizar tanto el método directo como el indirecto.

Por otro lado, en cuanto a las NIIF para PYMES, la mayor diferencia que nos podemos encontrar es la obligatoriedad de formulación del estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo. Otra gran diferencia es el estado de resultados, según el PGC para pymes se presenta una sola cuenta de pérdidas y ganancias mientras que las NIIF para PYMES tienen la posibilidad de presentar un resultado separado y un estado de resultados integral. Y como sucede con la NIC 1, las NIIF para PYMES no dictan ningún formato de los estados financieros, en cambio la PGC 2007 para PYMES nos indica como tiene que ser dicho formato.

3.6.2. Interpretación de los resultados

Fruto del análisis comparativo realizado a continuación se presenta un cuadro resumen que ilustra las principales diferencias y semejanzas detectadas en relación con una serie de características de los estados financieros.

Cuadro nº1. Comparación NIC 1 y US GAAP: Principales diferencias observadas.

En la elaboración y presentación del estado de Situación Financiera, el IASB incorpora en la NIC 1 una lista mínima de elementos a incluir .	En la elaboración y presentación del Estado de Situación Financiera, los US GAAP no hace referencia a ningún mínimo a incluir.
Según la NIC 1 se requiere un tercer Estado de Situación Financiera cuando se aplican ciertas políticas contables cuyos cambios produzcan efectos significativos en la información del Estado de Situación Financiera.	Los US GAAP no requieren un tercer Estado de Situación Financiera.
Según la NIC 1 es obligatorio presentar información comparativa con el año anterior.	Según los US GAAP no es obligatorio presentar información comparativa con el año anterior.
Según la NIC 1 se requiere una clasificación entre el corriente y no corriente excepto cuando la clasificación según el grado de liquidez proporciona información más relevante	Según los US GAAP se puede hacer un Estado de Situación Financiera clasificado o no .
El formato según la NIC 1 se estructura en Activo y Pasivo no Corriente y después el Activo y Pasivo Corriente	El formato según los US GAAP suele presentar los Activos y Pasivos Corrientes antes que los no Corrientes .
Según la NIC 1, el Estado de Resultados requiere un mínimo de elementos a incluir	Según los US GAAP, en el Estado de Resultados no hay un mínimo de elementos a incluir.
Las NIC NIIF prohíben las partidas extraordinarias en el Estado de Resultados.	US GAAP permiten las partidas extraordinarias en el Estado de Resultados.
La NIC 1 no define medidas claves del Estado de Resultados	Los US GAAP no define todas las medidas claves, pero las regulaciones de la SEC proporcionan requisitos y limitaciones sobre ciertas empresas.
Según la NIC 1 se puede presentar Un Estado de Resultados Integral o dos Estados que constan de un Resultado Separado y un Resultado Integral	Igual que la NIC 1, pero también se puede incluir en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.
Según la NIC 1 los gastos se pueden clasificar por naturaleza o función	En los US GAAP nos sucede lo mismo que en la NIC 1.
En el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto no se incluye los componentes del Estado de Resultados Integral según la NIC 1	Según los US GAAP se puede incluir componentes del Estado de resultados en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.
Según la NIC 1 se incluye en el Estado de Cambios en el patrimonio Neto las “Otras Reservas”	Según los US GAAP se incluye “Otros ingresos integrales acumulados”
La NIC 1 nos permite presentar el Estado de Flujos de Efectivo utilizando tanto el método directo como el indirecto	Según los US GAAP nos sucede lo mismo .
Según las NIC NIIF los intereses y dividendos tanto pagados como los recibidos se pueden clasificar como flujos de explotación o de financiación	Según los US GAAP los intereses recibidos y pagados y los dividendos recibidos se clasifican como flujos de explotación , mientras que los dividendos pagados son flujos de financiación .
Según las NIC NIIF los impuestos se clasifican como flujos de explotación , pero hay excepciones cuando se pueden	Según los US GAAP los impuestos se clasifican como flujos de explotación .

PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

clasificar como flujos de financiación.	
La NIC 1 hace referencia a requerimientos para la presentación y revelación de información sobre flujos de efectivo.	Los US GAAP no pide requerimientos para la presentación y revelación de información sobre los flujos de efectivo.
Las NIC NIIF requieren más requisitos adicionales de información en las Notas.	Los US GAAP no requiere tantos requisitos de información en las Notas.
Según las NIC NIIF, en las Notas se deben incluir una desagregación de las partidas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes.	Los US GAAP no requieren esta desagregación.
Según la NIC 1 se requiere en las Notas información de políticas sobre los elementos que se tratan como equivalentes de efectivo.	En los US GAAP es lo mismo que en la NIC 1.
Bajo la NIC 1, se requiere información en las Notas por incumplimiento de alguna norma contable cuyo cumplimiento sería engañoso.	Bajo los US GAAP no se permite un incumplimiento de una norma contable.

Cuadro nº2. Comparación NIC 1 y NIIF para PYMES y PGC 2007.

La NIC 1 no propone ningún formato específico en cuanto a la presentación de Estado Financieros.	El PGC 2007 nos informa sobre el formato que debe tener los Estados Financieros.
Según la NIC 1, las partidas del Estado de Situación Financiera se pueden clasificar atendiendo a su grado de liquidez o a su vencimiento.	Atendiendo a las normas del PGC 2007 las partidas del Estado de Situación Financiera se clasifican en Corrientes y no Corrientes.
Según la NIC 1 se puede compensar partidas de activo con pasivo o de ingresos con gastos cuando lo permita otra NIC.	Según el PGC no se pueden compensar activos con pasivos ni ingresos con gastos.
En el Estado de Resultados, la NIC 1 nos permite clasificar los gastos e ingresos en base a su naturaleza o función.	Según el PGC 2007, los gastos e ingresos se clasifican atendiendo a su naturaleza.
Según las NIC NIIF los Ingresos y Gastos Reconocidos se pueden presentar en el Estado de Resultados Globales.	Según el PGC el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto consta de dos partes , Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos y Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto.
Según la NIC 1 el Estado de Flujos de Efectivo es siempre obligatorio	Según el PGC 2007 dicho estado no es siempre obligatorio.
La NIC 1 nos permite utilizar en el Estado de Flujos de Efectivo tanto el método directo como el indirecto en las actividades de explotación.	Según el PGC se aplica el método indirecto.
Las NIIF para PYMES no establece ningún formato de los Estados Financieros a presentar.	El PGC establece formato de los estados financieros
El Estado de Resultados en las NIIF para PYMES se formula de igual modo que en la NIC 1, teniendo la posibilidad de presentar dos estados.	Según el PGC, las PYMES presentarán sólo un Estado de Resultados.
Según las NIIF para PYMES son obligatorios los mismos Estados Financieros que en la NIC 1	Según el PGC 2007 no son siempre obligatorios todos los Estados Financieros.

4. APLICACIÓN PRÁCTICA: PRESENTACION DEL ESTADO DE RESULTADOS SEGÚN LAS REFERENCIAS NORMATIVAS REVISADAS

A continuación, tenemos tres Estados de Resultados según la normativa contable española, es el caso de la empresa Mercadona, según las NIC NIIF que ha adoptado la empresa El Corte Inglés y por último un estado de resultados según los US GAAP de la empresa Ford.

Figura 1. Estado de resultados Mercadona según la normativa española

GRUPO MERCADONA

Cuenta de pérdidas y ganancias a 31 de diciembre de 2019
(en miles de euros)

Importe cifra de negocios	23.361.345
Aprovisionamientos	(17.358.440)
Otros ingresos de explotación	66.319
Gastos de personal	(3.085.538)
Otros gastos de explotación	(1.724.610)
Amortización inmovilizado	(559.094)
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	699.982
Ingresos financieros	10.739
Deterioros y resultados	53.196
RESULTADO FINANCIERO	63.935
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	763.917
Impuesto sobre beneficios	(141.180)
RESULTADO DEL EJERCICIO	622.737

Figura 2.1. Estado de resultados El Corte Inglés según la NIC 1.

GRUPO CONSOLIDADO EL CORTE INGLÉS

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADA DEL EJERCICIO 2019

	Notas de la Memoria	Ejercicio 2019	Ejercicio 2018 (*)
Importe neto de la cifra de negocios	Nota 23.1	15.260.778	15.086.501
- Ventas		12.019.371	11.902.140
- Prestación de servicios		3.241.407	3.184.361
Aprovisionamientos	Nota 23.2	(10.756.368)	(10.594.353)
Gastos de personal	Nota 23.3	(2.390.931)	(2.427.112)
Otros ingresos y gastos de explotación	Nota 23.4	(888.763)	(1.024.147)
Amortización del inmovilizado	Notas 5, 6 y 8	(630.213)	(498.619)
Exceso de provisiones, deterioro y resultado por enajenaciones de activos y otros resultados	Notas 5 y 8	(63.972)	(104.159)
Obligaciones por prestación al personal		(34.351)	(45.726)
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN		496.180	392.385
Ingresos financieros	Nota 23.5	2.187	1.580
Gastos financieros	Nota 23.5	(112.894)	(195.249)
Gastos financieros por arrendamientos	Nota 23.5	(15.106)	-
Variación del valor razonable en instrumentos financieros	Notas 11 y 19	(10.689)	(17.641)
Resultado de sociedades integradas por el método de la participación	Nota 10	50.307	47.709
Diferencias de cambio		455	1.026
Deterioro y resultado por enajenación de instrumentos financieros	Nota 10	(21.568)	(1.964)
RESULTADO FINANCIERO		(107.308)	(164.538)
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS		388.872	227.846
Impuesto sobre sociedades	Nota 22.3	(90.225)	(57.789)
RESULTADO DEL EJERCICIO de operaciones continuadas		298.647	170.057
Resultado después de impuestos de operaciones discontinuadas	Nota 4.2.15	11.387	88.154
RESULTADO DEL EJERCICIO		310.034	258.212
Resultado atribuido a intereses minoritarios	Nota 15.6	(1.835)	(2.023)
RESULTADO ATRIBUIBLE A LA SOCIEDAD DOMINANTE		308.199	256.188

Importes en miles de euros.

Las notas 1 a 26 forman parte integrante de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del ejercicio anual terminado el 29 de febrero de 2020.

(*) Cifras modificadas a efectos comparativos. Véase Nota 2.4

Figura 2.2 Estado de Resultados Global El Corte Inglés.

El Corte Inglés

GRUPO CONSOLIDADO EL CORTE INGLÉS

ESTADO DE RESULTADO GLOBAL CONSOLIDADO DEL EJERCICIO 2019

ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS EN EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO

	Notas de la Memoria	Ejercicio 2019	Ejercicio 2018
RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (I)		310.034	258.211
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto			
- Por valoración de instrumentos financieros	Nota 15.5	14.765	(13.667)
- Por cobertura de flujos de efectivo	Nota 19	1.464	21.778
- Diferencias de conversión		(319)	(1.983)
- Efecto impositivo	Nota 22.2	(4.057)	(2.028)
- Efecto cambio tipo impositivo		-	50
TOTAL INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO (II)		11.853	4.150
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias			
- Por valoración de instrumentos financieros	Nota 15.5	(1.607)	(1.922)
- Por cobertura de flujos de efectivo	Nota 19	(580)	(1.972)
- Efecto impositivo	Nota 22.2	547	974
TOTAL TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (III)		(1.640)	(2.920)
TOTAL RESULTADO GLOBAL (I+II+III)		320.247	259.441
TOTAL RESULTADO GLOBAL DE LA SOCIEDAD DOMINANTE		322.081	261.464
TOTAL RESULTADO GLOBAL DE INTERESES MINORITARIOS		(1.835)	(2.023)

Importes en miles de euros.

Las notas 1 a 26 forman parte integrante del estado de ingresos y gastos reconocidos en el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado del ejercicio anual terminado el 29 de febrero de 2020.

Figura 3.1 Consolidated Income Statement under US GAAP (and SEC regulations)

FORD MOTOR COMPANY AND SUBSIDIARIES			
CONSOLIDATED INCOME STATEMENT			
(in millions, except per share amounts)			
	For the years ended December 31,		
	2017	2018	2019
Revenues			
Automotive	\$ 145,653	\$ 148,294	\$ 143,599
Ford Credit	11,113	12,018	12,260
Mobility	10	26	41
Total revenues (Note 4)	156,776	160,338	155,900
Costs and expenses			
Cost of sales	131,321	136,269	134,693
Selling, administrative, and other expenses	11,527	11,403	11,161
Ford Credit interest, operating, and other expenses	9,047	9,463	9,472
Total costs and expenses	151,895	157,135	155,326
Operating income	4,881	3,203	574
Interest expense on Automotive debt	1,133	1,171	963
Interest expense on Other debt	57	57	57
Other income/(loss), net (Note 5)	3,267	2,247	(226)
Equity in net income of affiliated companies	1,201	123	32
Income/(Loss) before income taxes	8,159	4,345	(640)
Provision for/(Benefit from) income taxes (Note 7)	402	650	(724)
Net income	7,757	3,695	84
Less: Income attributable to noncontrolling interests	26	18	37
Net income attributable to Ford Motor Company	\$ 7,731	\$ 3,677	\$ 47
EARNINGS PER SHARE ATTRIBUTABLE TO FORD MOTOR COMPANY COMMON AND CLASS B STOCK (Note 8)			
Basic income	\$ 1.94	\$ 0.93	\$ 0.01
Diluted income	1.93	0.92	0.01
Weighted-average shares used in computation of earnings per share			
Basic shares	3,975	3,974	3,972
Diluted shares	3,998	3,998	4,004

Figura 3.2 Consolidated Statement of Comprehensive Income under US GAAP

CONSOLIDATED STATEMENT OF COMPREHENSIVE INCOME			
(in millions)			
	For the years ended December 31,		
	2017	2018	2019
Net income	\$ 7,757	\$ 3,695	\$ 84
Other comprehensive income/(loss), net of tax (Note 25)			
Foreign currency translation	314	(523)	174
Marketable securities	(34)	(11)	130
Derivative instruments	(265)	183	(689)
Pension and other postretirement benefits	37	(56)	23
Total other comprehensive income/(loss), net of tax	52	(407)	(362)
Comprehensive income/(loss)	7,809	3,288	(278)
Less: Comprehensive income/(loss) attributable to noncontrolling interests	24	18	37
Comprehensive income/(loss) attributable to Ford Motor Company	\$ 7,785	\$ 3,270	\$ (315)

The accompanying notes are part of the consolidated financial statements.

Al comparar dichos Estados de Resultados, observamos las diferencias que más destacan que son las siguientes: tanto El Corte Inglés que aplica la NIC 1 como Ford que aplica US GAAP y las regulaciones de la SEC (ya que es una empresa que cotiza en la bolsa de valores de Estados Unidos) han formulado dos Estados de Resultados, que comprenden por un lado el Estado de Resultados Separado y el Estado de Resultados Global, en cambio la empresa Mercadona que aplicó el PGC 2007 tiene sólo un Estado de Resultados o Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Tanto Mercadona como El Corte Inglés, hizo una clasificación de los gastos e ingresos atendiendo a su naturaleza, en cambio, Ford hizo la clasificación atendiendo a la función de los mismos ya que así lo requieren las regulaciones de la SEC.

Por otro lado, podemos observar que en el caso de Ford no tiene elementos extraordinarios en su Estado de Resultados, en el caso de que los tuviera esos elementos se incorporarían por separado.

También podemos observar que El Corte Inglés tiene presente los elementos mínimos que nos cita la NIC 1 que deben estar presentes en el Estado de Resultados, por otro lado, Ford también tiene un mínimo de información de obligada incorporación a dicho estado debido a las regulaciones de la SEC.

Otra diferencia significativa al comparar las dos empresas españolas es el Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, en el caso de El Corte Inglés lo incorpora en el Estado de Resultado Global, por otro lado, Mercadona lo incluye en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

5. CONCLUSIONES

El objetivo de este trabajo era revisar las distintas referencias normativas que abordan el establecimiento de las bases para presentar los estados financieros de una entidad. Entre dichas referencias normativas se han considerado las emitidas por el IASB, las emitidas por el US GAAP y la española; a fin de proceder a su comparación y obtener algunas diferencias entre ellas.

En relación con las primeras, el estudio ha abarcado tanto la NIC 1 como la NIIF para Pymes relativa al mismo tema, y las interpretaciones y las enmiendas a dichas normas. En este trabajo se ha presentado también una aplicación práctica relacionada con el Estado de resultados que complementa el análisis comparativo de las referencias normativas.

Tras todo ello, a continuación, se presentan las conclusiones alcanzadas.

En primer lugar, podemos decir que la adopción de las NIIF en la UE ha sido un fenómeno que se ha visto imprescindible para crear unas normas comunes con el fin de tener una comparabilidad entre distintas empresas de distintos países.

En segundo lugar, teniendo en cuenta que la mayoría de las empresas en todo el mundo son PYMES, es muy probable que con el paso del tiempo se cambie el Plan General de Contabilidad en España y que adopte las NIIF para PYMES y dichas normas lleguen a ser utilizadas en la mayoría de los países, ya que de momento las pequeñas y medianas empresas en España siguen el PGC para PYMES, exceptuando los grupos de empresas que al menos alguna de ellas coticen en la Bolsa de Valores de España o de algún otro país miembro de la UE, ya que se generan desajustes la comparación de las cuentas anuales individuales con las consolidadas porque las individuales se elaborarán según el PGC y las consolidadas siguiendo las normas del IASB.

En tercer lugar, es de suponer que todas las diferencias irán desapareciendo con el paso del tiempo, por lo menos entre la norma española y las NIIF teniendo en cuenta que las modificaciones que se hacen en el PGC español mayormente es para adoptar las nuevas normas emitidas por el IASB.

Por último, es preciso añadir las limitaciones de este trabajo. La revisión normativa realizada tiene un campo cuya extensión está limitada a las referencias normativas consideradas en este trabajo, sin duda se podía haber extendido la revisión tanto a otros países u organismos (perspectiva espacial) como a otros momentos (perspectiva temporal o histórica).

6. BIBLIOGRAFIA

ANNUAL INTERNATIONAL ACADEMIC CONFERENCE 5th ed. (2019). *CONTEMPORARY ISSUES IN BUSINESS, ACCOUNTING AND FINTECH*. Kaduna State University. (pp. 452-459).

BOE. 2007. REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. [Consulta: 10-05-2021]. Disponible en: <https://www.boe.es/boe/dias/2007/11/20/pdfs/C00001-00152.pdf>

CARRO ARANA, M. M.; HERNANDO MOLINER, G. 2007. *Contabilidad Internacional: Supuestos Prácticos*. Ediciones TGD. Santander. ISBN 9788496926028.

Comité de Interpretación de Información Financiera. (3 noviembre de 2008). *Redacción CINIIF según Reglamento CE nº1126/2008*. [Consulta: 07-07-2021]. Disponible en: https://www.gabilos.com/webcontable/n_int_prov/indice_interpretaciones.htm

Comité de Interpretación de Normas. (3 noviembre de 2008). *Redacción SIC según Reglamento CE nº1126/2008*. [Consulta: 07-07-2021]. Disponible en: https://www.gabilos.com/webcontable/n_int_prov/indice_sic.htm

Deloitte. 2020. Enmiendas a la IAS1. *Clasificación de pasivos*. [Consulta: 05/07/2021]. Disponible en: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/IFRSinFocus/\(2\)%20IF%20IASB%20enmienda%20IAS%201%20Pasivos%20Enero%202020.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/BibliotecaTecnica/RecursosIFRS/IFRSinFocus/(2)%20IF%20IASB%20enmienda%20IAS%201%20Pasivos%20Enero%202020.pdf)

IASB, (2001). *NIC 1, Presentación de estados financieros*. [Consulta: 12-03-2021]. Disponible en: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/normativas/internacionales#portada>

IASB, (2009). *NIIF para PYMES*. [Consulta: 29-06-2021]. Disponible en: <https://www.nicniif.org/home/normas/niif-para-las-pymes.html>

IFRS. *Amendment to IAS 1*. [Consulta: 05-07-2021]. Disponible en:
<https://www.ifrs.org/search-results/?language=en&year=all&query=amendment&isPhrase=false>

Pascual Garrido Miralles (2011). *NIC vs PGC*. [Consulta: 29-06-2021]. Disponible en:
<https://core.ac.uk/download/pdf/18587484.pdf>

US GAAP, ASC 205. (14 noviembre 2019). *General presentation and disclosure requirements for all reporting entities*. [Consulta: 15-04-2021]. Disponible en:
https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/financial_statement_financial_statement_18_US/chapter_1_general_pr_US/12_general_presentat_US.html